

**FACULDADE EVANGÉLICA DE RUBIATABA**  
**CURSO DE DIREITO**  
**BRUNO BALBINO NEVES DA SILVA**

**APLICAÇÃO ARBITRADA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN), QUANDO O PRESTADOR DO SERVIÇO TEM DOMICILIO FISCAL DIFERENTE DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO E NÃO DECLARA AO MUNICÍPIO CREDOR.**

**RUBIATABA/GO**

**2019**



**BRUNO BALBINO NEVES DA SILVA**

**APLICAÇÃO ARBITRADA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN), QUANDO O PRESTADOR DO SERVIÇO TEM DOMICILIO FISCAL DIFERENTE DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO E NÃO DECLARA AO MUNICÍPIO CREDOR.**

Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão do curso de Direito da Faculdade Evangélica de Rubiataba, sob orientação do professor especialista Gláucio Batista da Silveira.

**RUBIATABA/GO**

**2019**

**BRUNO BALBINO NEVES DA SILVA**

**APLICAÇÃO ARBITRADA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISSQN), QUANDO O PRESTADOR DO SERVIÇO TEM DOMICILIO FISCAL DIFERENTE DO LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO E NÃO DECLARA AO MUNICÍPIO CREDOR.**

Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão do curso de Direito da Faculdade Evangélica de Rubiataba, sob orientação do professor especialista Gláucio Batista da Silveira.

**MONOGRAFIA APROVADA PELA BANCA EXAMINADORA EM \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_**

**Especialista Gláucio Batista da Silveira**

**Orientador**

**Professor da Faculdade Evangélica de Rubiataba**

**Mestre em Direito Danilo Ferraz Nunes da Silva**

**Examinador**

**Professor da Faculdade Evangélica de Rubiataba**

**Mestre em Ciências Ambientais Edilson Rodrigues**

**Examinador**

**Professor da Faculdade Evangélica de Rubiataba**

Dedico este trabalho primeiramente a Deus, por ser o autor do meu destino, presente em todas as minhas conquistas e socorro na hora da angústia, a minha mãe que não ficou entre nós até a conclusão desta pesquisa, mas se tivesse estaria feliz, a minha esposa, meu filho e enteadas, minhas tias que muito me ajudaram e a todos os professores que contribuíram com seus ensinamentos.

## **EPIGRAFE**

“A menos que modifiquemos à nossa maneira de pensar, não seremos capazes de resolver os problemas causados pela forma como nos acostumamos a ver o mundo”.

(Albert Einstein)

**Resumo:** O objetivo deste estudo é apontar se o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN será devido no local da prestação do serviço, ou se, no domicílio fiscal do prestador serviços. Averiguar se o município realizado de fato a prestação do serviço, poderá arbitrar o ISSQN em virtude da não declaração do imposto, mesmo sendo o prestador de serviço com domicílio fiscal diferente. Contudo, é necessário entender, que administração pública deve seguir um processo administrativo tributário, ou, processo administrativo fiscal, ou ainda, denominado de ação fiscal, que leve a aplicação arbitrada do ISSQN e, definido o poder discricionário da administração pública. Completando que o município possui autonomia administrativa e tributária sobre seus impostos previstos no art. 156, da Constituição Federal/88, em específico no inciso III, e que o serviço prestado foi de fato dentro do território de determinado município, este poderá arrecadar, mesmo que o domicílio fiscal seja diferente, por meio da aplicação arbitrada para aqueles que não os declara.

**Palavras Chaves:** Administração Pública, Constituição Federal, Imposto, ISSQN, Município

**Abstract:** The purpose of this study is to indicate whether the Tax on Services of any kind - ISSQN will be due at the place of the service provision, or if at the tax domicile of the service provider. Inquiring whether the municipality actually performed the service, may arbitrate the ISSQN due to the non-declaration of tax, even if the service provider with different tax domicile. However, it is necessary to understand that public administration must follow a tax administrative process, or, fiscal administrative process, or, called tax action, that leads to the arbitrated application of the ISSQN and, defined the discretionary power of the public administration. Completing that the municipality has administrative and tax autonomy over its taxes set forth in art. 156, of the Federal Constitution / 88, specifically in item III, and that the service provided was actually within the territory of a certain municipality, it may collect, even if the tax domicile is different, through arbitrated application to those who do not declares them.

**Keywords:** ISSQN, Federal Constitution, Municipality, Public Administration, Tax

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

AC – Ato Complementar

Art. (s). – Artigo (s)

CREUB/34 – Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934

CEUB/37 – Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1937

CEUB/46 – Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946

CRFB/67 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1967

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

EC/3 – Emenda Constitucional de 1993

ISSQN – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

LC 116/03 – Lei Complementar nº 116 de 2003

LC 157/03 – Lei Complementar nº 157 de 2016

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## LISTA DE SÍMBOLOS

§ - Parágrafo

## SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	9
2 HISTÓRICO DA APLICAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISSQN NO DIREITO BRASILEIRO.....	11
3 PRINCÍPIOS APLICADO A COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DOS MUNICÍPIOS .....	14
3.1. PRINCÍPIOS GERAIS DA CONSTITUIÇÃO.....	14
3.1.1 Princípio da segurança jurídica.....	14
3.1.2 Princípio da isonomia e da legalidade .....	15
3.1.3 Princípio da irretroatividade das leis .....	16
3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS .....	17
3.2.1 Princípio da rigidez do sistema tributário e princípio republicano.....	17
3.2.2 Princípio federativo e da autonomia do município.....	18
3.2.3 Princípio da anterioridade.....	19
3.2.4 Princípio da irretroatividade da lei tributária.....	20
3.2.5 Princípio da legalidade .....	20
3.2.6 Princípio da praticabilidade tributária .....	21
3.2.7 Princípio da territorialidade da tributação .....	21
4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO.....	23
4.1 Critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo do ISSQN.....	24
4.2 Prescrição e decadência da capacidade ativa de tributar .....	26
5 INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O PODER DE ARBITRAMENTO DO MUNICÍPIO .....	28
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS. ....	36
REFERÊNCIAS	



## 1 INTRODUÇÃO

Para falar sobre Tributos, tem por vezes entendido a certeza de um gasto, que muitos consideram desnecessário, muitas das vezes autoritárias, e ainda, por muitos um financiamento com elevados custos, levando assim a sociedade a um enfraquecimento de seu poder aquisitivo.

Atualmente, são diversos os tributos que financiam as atividades dos Estados, alguns federais, estaduais e municipais, nada se realiza se não houver recursos destes. Para que haja tal recurso é necessário ter arrecadação tributária. O município só consegue desenvolver sua administração com eficiência, possuindo recursos suficientes, para a sociedade ser atendida com mais atenção nos seus requisitos primordiais saúde, educação, segurança pública, assistência social, e outros direitos constitucionais. Com recursos suficientes e uma boa administração, a sociedade será atendida.

Tendo como norma absoluta a Constituição da República Federativa do Brasil/88 em seu Título VI e Capítulo I - do sistema tributário nacional – disciplina que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm o poder em legislar sobre tributo de sua competência.

O trabalho de pesquisa tem por objetivo entender as peculiaridades na forma de aplicação e competência para a arrecadação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, imposto esse de competência dos 5.570 municípios existente no Brasil, nos termos do art. 156, inciso III da Lei Maior.

Na atual conjuntura que estão passando os municípios brasileiros por falta de recursos, que a priori são disponibilizados pela União e Estados, os mesmos não são suficientes para manter as necessidades básicas do município.

Por esse motivo, o tema tem profunda relevância em razão dos conflitos de competência entres os municípios sobre os serviços prestados e, qual será o município competente para a arrecadação do ISSQN, referente a lista de serviços elencada na Lei Complementar nº 116/2003.

Dessa forma, cabe a cada município buscar de forma eficaz e eficiente que os tributos de sua competência realmente fiquem em seu território. Necessário então saber se uma determinada pessoa jurídica ou pessoa física que preste serviço em local diferente de sua sede, o ISSQN será creditado ao município onde foi prestado o serviço ou será creditado no município de seu domicílio fiscal.

O prestador do serviço, que tem domicílio diferente do local da prestação do serviço e não declara o imposto ao Município credor, poderá ser aplicada a arrecadação em forma arbitrada ou tenha uma obrigatoriedade por parte da pessoa jurídica ou pessoa física em declarar o imposto ao município, uma vez que nas dimensões geográficas de vários municípios sejam quase que impossível ter acesso às notas fiscais, tendo em vista não ter vinculação de sistemas que geram notas fiscais.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, já sinalizou em decisão de Agravo de Instrumento (AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.367.775 - SP (2010/0197789-0), no sentido de que a incidência tributária ocorre exatamente onde o serviço foi de fato prestado, ou seja, no local da execução, no entanto, não houve decisão vinculante para o tema em questão.

Partindo desse pressuposto, a doutrina e entendimentos já pacificados nos Tribunais Superiores que leva, a saber, se o município onde foi executado serviço sendo credor do ISSQN e se este poderá aplicar de forma arbitrada a arrecadação do imposto, se o prestador tiver sede diferente e não as declara? No primeiro capítulo, será tratado sobre a evolução do Imposto Sobre Serviço no ordenamento jurídico brasileiro. No segundo capítulo, passa-se ao estudo dos princípios norteados da competência exclusiva dos Municípios, tanto os gerais da Constituição e Tributários.

Por sua vez, o terceiro capítulo será visto sobre a competência tributária dos Municípios, levando em consideração alguns critérios essenciais, que na atualidade são de fato o que originam a guerra fiscal, como ainda o princípio da territorialidade e sobre a competência exclusiva do Distrito Federal e Municípios. Que tem como fator, a exata localidade onde o ISSQN será devido e qual o município terá competência para arrecadar o imposto. No oportuno, será tratado ainda quanto a decadência e prescrição da capacidade tributária ativa do município.

Por fim, no quarto e último capítulo saberemos se a não declaração do ISSQN, por parte do prestador do serviço ou pelo tomador do serviço, poderá ensejar a arrecadação do imposto pelo poder de coerção do órgão competente municipal, pela forma arbitrada, uma vez que, o prestador do serviço tem domicílio fiscal diferente do local da prestação do serviço e não declara o imposto ao Município que possivelmente será credor do imposto.

## **2 HISTÓRICO DA APLICAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISSQN NO DIREITO BRASILEIRO**

A importância da evolução histórica do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, no ordenamento jurídico do direito brasileiro deu início na Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil de 1934, que apenas tributava as diversões públicas, que a época tinha a denominação de “Imposto Sobre Diversões Públicas” (art. 13, § 2º, III). A partir da Constituição da República Federativa do Brasil de 1937, o imposto sobre diversões públicas permaneceu o mesmo, mudando apenas o artigo (art. 28, III).

Conseqüentemente com a promulgação da Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946, além do já consagrados nas constituições anteriores, passam a integrarem aos municípios os impostos de indústrias e profissões (art. 29, III). Já no ano de 1965, foi editada a Emenda Constitucional nº 18, que trouxe para o ordenamento jurídico brasileiro a expressão de “Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza”, no entanto dependia de Lei Complementar para estabelecer os critérios para distinguir as atividades das já contempladas pelo Estados-membros, conforme segue: “Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere este artigo das prevista no art. 12. ”

Dessa forma, a reforma tributária de 1965, inovou com a criação do ISSQN, desde que o fato que gera o tributo não estive abrangido na esfera federal ou estadual. Sendo assim o município submeteu-se a aplicação do tributo em forma “residual”, ou seja, só poderia legislar sobre fato gerador de serviços que não estivessem na competência da União ou Estados. Por seguinte, o ISSQN foi também consagrado no Código Tributário Nacional, criado pela Lei nº 5.172, de 25/10/1966, no Título III, Capítulo IV, Seção VI, nos arts. 71 ao 73, os quais estão listadas expressamente os serviços tributados pelos municípios, estes, no entanto, seguiram os serviços que não fazem parte daqueles já tributados pela União ou Estados, já mencionados nas constituições anteriores.

Após a criação do CTN, foi denominado o que dispõe o fato gerador da obrigação tributária, como também o contribuinte do ISSQN, como já citado a lista de serviços de competência dos municípios.

Foram criados vários Atos Complementares, modificando a lista dos serviços que serão tributados pelos municípios, quais sejam: Ato Complementar nº 27, de 08/12/1966; Ato

Complementar nº 34, de 30/01/1967; Ato Complementar nº 35, de 28/02/1967, todos sem modificações expressivas, a mais considerável foi do AC nº 34, que alterou a lista de cinco para seis serviços.

Com a edição do Decreto-lei nº 406, de 31/12/1968, em forma de LC, trouxe as normas gerais para o Direito Tributário com aplicação no ISSQN, entre elas o fato gerador da obrigação tributária e o contribuinte do imposto, conseqüentemente revogou as normas expressas no Código Tributário Nacional, criado pela Lei nº 5.172, de 25/10/1966, no Título III, Capítulo IV, Seção VI, nos arts. 71 ao 73 e, ainda alterou consideravelmente a lista de seis para vinte e nove serviços tributáveis pelos municípios.

Portanto o Decreto-lei nº 406, de 08/09/1969, alterou a lista serviços de vinte e nove para sessenta e seis itens, não parando por aí a Lei nº 7.192, de 05/06/1984, alterou a lista para sessenta e sete serviços. A EC/1 não fez nenhuma mudança quanto a lista de serviços, apenas estipulou os valores máximos das alíquotas do ISSQN.

Contudo a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, no ano de 1988, modificou parte do sistema tributário nacional, o ISSQN permaneceu no ordenamento jurídico com as mesmas denominações, no entanto com a EC/3, a ordem dos incisos foram alteradas, como também suprimiu alguns impostos, conforme pode ser observado no art. 156, da CRFB/88. Já com a EC/3 a expressão do art. 156, passou de “não compreendidos na competência tributária da União ou dos Estados” para “serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. Dessa forma a natureza “residual” que o município tinha para legislar deixou de existir, passando para simples exceção, ou seja, aqueles expressos no art. 155, II, da CF/88, os quais são de competência dos Estados.

Assim o município passou a legislar plenamente sobre serviços de qualquer natureza, tendo a competência para legislar sobre ISSQN, daquela prestação de serviços a terceiros, por esse motivo a nova redação trouxe a interpretação que a obrigação tributária é a prestação do serviço, a base de cálculo é o preço do serviço, e conseqüentemente o contribuinte do imposto será o prestador do serviço. No entanto, os serviços que serão tributados pelos municípios devem fazer parte da lista de serviços contidas em LC.

Com a criação da Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, a lista de serviço foi devidamente alterada, no entanto, a Lei Complementar nº 157, de 29/12/2016, alterou e incluiu expressivamente a lista de serviços.

O relato histórico do ISSQN no ordenamento jurídico brasileiro, ficou entendido que o imposto antes era de competência de forma residual, passou a ser de competência

exclusiva dos municípios, alterou expressivamente a quantidades de serviços da lista, comportando apenas as exceções de serviços que são de competência dos Estados, no art. 155, II, da Constituição de Federal de 1988. Para tanto o próximo capítulo, com o intuito de entender os princípios que norteiam a competência dos municípios na aplicação do ISSQN.

### **3 PRINCÍPIOS APLICADO A COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DOS MUNICÍPIOS**

Inicialmente precisa-se de um entendimento do sistema jurídico do direito tributário, que consiste em normas jurídicas harmônica e ordenadas com a Constituição e ainda com os princípios gerais do direito e tributário.

Nesse sentido, compreende os princípios de mais relevância quanto a competência e organização dos municípios na aplicação do imposto. Definindo como metodologia a pesquisa na doutrina de Silvia Helena Gomes Piva, (2012, pag. 49 a 60) que muito nos ensina quanto a aplicação dos princípios do sistema constitucional e do direito tributário, para que possamos entender ainda como será a aplicação de fato na arrecadação tributária.

Examinar alguns princípios de relevância para enriquecer a pesquisa, tendo alguns princípios gerais elencados na constituição, como o princípio da segurança jurídica, princípio da isonomia e da legalidade, princípio da irretroatividade das leis.

De outro modo não menos importante os princípios aplicados ao direito tributário, como princípio da rigidez do sistema tributário e princípio republicano, princípio federativo e da autonomia municipal, princípio da anterioridade, princípio da irretroatividade da lei tributária, princípio da estrita legalidade, princípio da praticidade tributária e princípio da territorialidade da tributação, último e mais importante para o estudo, que a posteriormente tratar-se em um capítulo exclusivo.

#### **3.1 PRINCÍPIOS GERAIS DA CONSTITUIÇÃO**

##### **3.1.1 Princípio da segurança jurídica**

Iniciando o estudo sobre o princípio da segurança jurídica, importante submeter ainda ao doutrinador Paulo de Barros Carvalho (2004), que nos ensina que: “O princípio da segurança jurídica é a consequência de fatores sistêmicos que aplicam a certeza do direito de modo racional e objetivo, com o intuito de promover um valor específico, qual seja, o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas”, não obstante “no sentido de reproduzir no seio da comunidade social o sentido de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta.”

Valendo disto, o princípio da segurança jurídica não foi expressamente mencionado no ordenamento jurídico brasileiro, mas nos leva a entender que a não existência desse princípio,

levaria abaixo outros princípios, como da legalidade, igualdade, irretroatividade, ou seja, não poderia aplicar determinado princípio sem que haja segurança jurídica deste.

Como ensina PIVA, (2012), sua citação quanto a segurança jurídica: “A segurança jurídica deve ser vista como princípio que rege o ordenamento jurídico para propiciar aos cidadãos a contemplação prévia da eficácia jurídica da norma positivada”, neste mesmo diapasão ainda ensina que “é um inviolável garantidor da concretude de fatos pretéritos já consumados, de modo que a sociedade pode programar o seu destino individual e coletivo com maior confiança e segurança.”

Desta feita, consiste numa tranquilidade futura em que os usuários do sistema terão visto que, os fatos já consumados, os direitos adquiridos e coisa julgada, não poderão mais ser modificados, em virtude dessa segurança jurídica.

### **3.1.2 Princípio da isonomia e da legalidade**

Não menos importante, encontramos o princípio da isonomia e da legalidade, que a priori, o princípio da isonomia somente terá eficácia se o princípio da legalidade assim expuser essa igualdade, caso contrário, não haverá igualdade.

O princípio da isonomia, também conhecido como princípio da igualdade, representa o símbolo da democracia no sistema jurídico brasileiro, cabendo assim a indicar um tratamento justo no atendimento dos cidadãos. Como destacado por Silvia Helena Gomes Piva: “De fato, a igualdade se assegura por meio da legalidade. A lei é instrumento da isonomia.”

Na sua aplicação, também os órgãos executivos e judiciais devem considerar a exigência do princípio. Para sua captação, é imprescindível interpretação sistemática de outros princípios constitucionais, para toda e qualquer ação estatal. (PIVA, 2012)

O princípio da legalidade, encontra-se em várias partes da Constituição Federal de 1988 e outros documentos. Através da lei é possível criar deveres, direitos e impedimentos, estando os indivíduos dependentes da lei. Nesse princípio, aqueles que estão dentro dele devem respeitar e obedecer a lei. Pode-se ainda dizer que esse princípio representa uma garantia para todos os cidadãos, prevista pela Constituição, pois por meio dele, os indivíduos estarão protegidos pelos atos cometidos pelo Estado e por outros indivíduos.

A partir dele, há uma limitação no poder estatal em interferir nas liberdades e garantias individuais do cidadão. Assim, de modo geral, é permitido a todos realizarem qualquer tipo de atividade, desde que esta não seja proibida ou esteja em lei.

Nesse sentido, o princípio da legalidade é aplicado com mais intensidade dentro da esfera da Administração Pública, no Art. 37 da CRFB, só se autorizando fazer aquilo que está previsto em lei, caso contrário não tem validade. Todos os atos da Administração Pública devem estar de acordo com a legislação, ou seja, conferidos anteriormente em lei, conforme já expresso no texto constitucional: “Art.; 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...).”

Por outro lado, tendo as administrações públicas a obrigação de seguir os princípios da isonomia e da legalidade, não obriga os municípios a seguirem de forma idênticas suas atuações, ou seja, poderá ocorrer que um determinado município tenha atribuições diversas de outro, mas deverá seguir os princípios ora em comento, pelo fato da autonomia administrativa.

### **3.1.3 Princípio da irretroatividade das leis**

O princípio da irretroatividade das leis, por sua vez vem expresso no art. 5º, inciso XXXVI, da CF/88, que segue: “As leis não podem retroagir, alcançando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.”

Considerando o texto constitucional, entende-se que o dispositivo legal por si já traz o entendimento que a lei não poderá retroagir para mudar as relações que naquele momento foram estabilizadas por um direito adquirido, ato jurídico perfeito e a coisa julgada, dessa forma leva-se a entender que as relações jurídicas ora concretizadas fortalece o princípio da segurança na mesma.

Conclui-se que a irretroatividade das leis, não vislumbra a possibilidade de retroagir para trazer prejudicar o contribuinte do direito tributário, poderia a priori a lei criar condições para aplicabilidade em fatos futuros, ou seja, com criação de serviços que por ventura viram a ser tributados de um determinado período futuro.

Com o ensinamento do doutrinador Paulo Roberto de Figueiredo Dantas (pág. 34), pode ser entendido sobre a irretroatividade das leis, o seguinte: “Estreitamente relacionado ao princípio da legalidade está o princípio da irretroatividade da norma, ambos consistindo em pilares do Estado de Direito. Traduz-se na impossibilidade de a lei ou ato normativo ser aplicado a fatos ocorridos do início da sua vigência. A irretroatividade da norma está amparada na ideia de que a lei é destinada a reger fatos futuros, e não pretéritos. “

Continuando o doutrinador, ensina-se que o direito adquirido é a simples incorporação ao patrimônio jurídico de seu titular, que exercerá pessoalmente ou por intermédio de alguém por ele indicado, quando assim desejar. Por ato jurídico perfeito, traz o entendimento de que é aquele que já foi pacificado e que se encontra apto para produzir todos os efeitos previstos, para a sua necessária aquisição. Por fim, a coisa julgada, refere-se a decisão judicial, ou seja, sentença ou acórdão já pacificados que tornou o direito de fato imutável, não cabendo mais nenhum tipo de recurso que leve a reforma da decisão.

Nesse sentido, entendemos que as decisões de um processo administrativo também são vinculadas a esse entendimento, uma vez que, os atos administrativos discricionários da administração pública, são pautados pela legalidade.

Conforme visto, são vários os princípios gerais aplicados ao direito tributário, de outro lado encontra vários princípios aplicados exclusivamente, como os que estudaremos em seguida, quais sejam os princípios da rigidez do sistema tributário e princípio republicano, princípio federativo e da autonomia municipal, princípio da anterioridade, princípio da irretroatividade da lei tributária, princípio da estrita legalidade, princípio da praticabilidade tributária e por último o princípio da territorialidade da tributação.

## **3.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

### **3.2.1 Princípio da rigidez do sistema tributário e princípio republicano**

O princípio da rigidez do sistema tributário brasileiro é originária de um sistema constitucional, pautado de estrutura capaz de ser aplicada em todos os momentos dos institutos financeiros.

Por esse motivo o poder constituinte originário quis que o sistema tributário tivesse uma rigidez, e que os municípios também fossem pautados de autonomia na arrecadação de tributos de sua competência e ainda permanecer de forma harmônica uns com os outros, sem que houvesse qualquer conflito e conseqüentemente sejam respeitados os princípios republicano e federativo (Piva, 2012, pág. 52-53).

O termo republicano é utilizado de forma exclusiva na área política para designar tudo que é próprio ou está relacionado com o termo república e o forma de governo republicano. Logo, entende-se como sistema republicano, o fator ter como pilar a Constituição, considerada a responsável por regular todas as ações produzidas conforme as leis estabelecidas e respeitando as condições de igualdade.

Por federação entende-se pela união instituída entre Estados independentes para formar uma única entidade soberana, no nosso caso o Brasil. Dessa forma, os Estados passam a ter apenas autonomia, enquanto a federação é a detentora da soberania. Já os municípios por fazerem parte dos Estados contêm autonomias administrativa e ainda exclusiva, quando expressamente autorizadas pela Carta Magna, como o caso dos tributos de sua competência.

Como nos ensina Silvia Helena Gomes Piva, (2012, pág. 53), a Federação é de fato uma forma necessária de governo para a realização de um regime republicano e nos leva a entender que as autonomias dos municípios são de fato uma descentralização política.

Dessa forma continua a doutrinadora: “A garantia do regime republicano decorre de toda a estrutura constitucional, formada pelo conjunto de princípios e regras, institutos, procedimentos, órgãos, cuja criação e instrumentação são nada mais que meios de preservação e promoção do ideal republicano. E tudo isso está contido na Constituição Federal.”

Além destes ensinamentos, entendemos que as aplicações da tributação são de fato exercidas pelas pessoas políticas que exercem poder, na qual deve ser exercidas ainda para satisfazer o interesse público, respeitando todos os princípios estudados anteriormente, pautados de responsabilidade e igualdade de tratamento, entre todos os poderes da administração pública, quais sejam poder Legislativo alcançando um poder destacado sobre o Poder Executivo e Poder Judiciário, por ser o responsável pela criação das leis tributárias.

### **3.2.2 Princípio federativo e da autonomia do município**

Observado anteriormente que a união é instituída por Estados independentes para formar uma única entidade soberana, no nosso caso o Brasil é uma república federativa formada pela união de 26 estados federados e do Distrito Federal, composta por 5.570 municípios. Os municípios são uma circunscrição territorial dotada de personalidade jurídica e com certa autonomia administrativa, sendo as menores unidades autônomas da Federação.

Conforme expresso no seu art. 1º. da Constituição Federal a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa e o pluralismo político (Piva, 2012, pág. 53-54).

Para subsidiar e ainda fortalecer a equiparação formal com a União os art. 18 ao 32 da CF/88 traz o entendimento de que os estados e municípios devem ser contemplados de autonomias tanto exclusivas como concorrentes.

Para tanto, ficou evidente e comprovado que os Estados, Distrito Federal e Municípios têm o poder de auto-organização administrativo conferido pela Constituição, como também dotadas de autonomia política.

Os significados que mais nos parece adequado para autonomia seria a capacidade ou poder de auto organizar suas próprias atitudes, em um determinado território, ao qual o município detém de competências políticas, que foram assim outorgadas pela Carta Magna.

Portanto, pode-se concluir então que a autonomia dos Estados e Municípios, deve-se ao princípio republicano, a ser considerado um dos principais pilares do sistema constitucional brasileiro, pela sua rigidez ora adotada pelo constituinte originário. Como visto, a própria Constituição outorgou diversas competências aos municípios, entre elas a política, administrativa, financeira e a tributária ora privilegiada em nosso estudo.

Sendo evidente que os municípios têm o poder de instituir e arrecadar os tributos de sua competência, entre eles o do ISSQN frente de estudo nesse trabalho, entretanto, são de responsabilidade da União, a instituição de Emenda à Constituição ou Lei Complementar, para criação de normas gerais em matéria tributária.

### **3.2.3 Princípio da anterioridade**

O princípio verificado anteriormente, possibilita a criação de determinada incidência tributária, criando o sujeito passivo da obrigação tributária, de forma que seja antecipada o conhecimento do tributo que este sujeito pagará no ano subsequente, ao da criação da norma obrigacional. É o que pode ser observado no art. 150, III, da Constituição Federal: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, Ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) III – Cobrar tributos: (...)b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.”

Dessa forma o princípio da anterioridade no direito tributário está associado ao princípio da "não-surpresa tributária", evitando que o sujeito passivo da obrigação tributária sejam surpreendidos com as novas cobranças ou aumentos, sem terem o tempo suficiente para melhor conhecer a nova legislação, e, em função dela, poderem programar-se, pois também o contribuinte, empresário ou não, necessita de planejamento para dar continuidade a suas

atividades, empreendimentos, assim como para controle do orçamento familiar (Piva, 2012, pág. 57).

### **3.2.4 Princípio da irretroatividade da lei tributária**

Este princípio já foi analisado no item 3.1.3, nos princípios gerais da constituição, no entanto seja necessário seu estudo aprofundado, quando se refere a sua aplicabilidade no direito tributário. Quando foi anteriormente comentado sobre o princípio da irretroatividade da lei, em art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal, que no oportuno foi manifestado em forma geral para as leis, entre elas de matéria tributária.

No entanto, quando estudamos de forma específica a matéria tributário o art. 150, III, da Constituição, expressa a proibição que os entes da federação cobrem tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. Portanto, determina a irretroatividade da lei tributária. Em outras palavras, a lei nova que institua ou aumente tributos somente é aplicada aos fatos geradores futuros, não podendo retroagir de forma alguma (Piva, 2012, pág. 57).

Assim fica-se entendido que a irretroatividade da lei, vincula-se a dois preceitos constitucionais, um expresso sobre qualquer lei e outro específico a lei tributária.

### **3.2.5 Princípio da legalidade**

O princípio da legalidade, expresso no texto constitucional, por conseguinte traz consigo talvez a mais plausível frase comentadas pelos doutrinadores, que determina que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, se apresenta também no ordenamento constitucional tributário brasileiro.

No art. 150, I, da Constituição, foi expressamente trazido pelo Constituinte Originário o entendimento de que, “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”

Portanto este, também conhecido como princípio da legalidade tributária, é o princípio de Direito Tributário que estabelece que não haverá instituição ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça. Desta forma, para que uma determinada imposto seja criada ou tenha seu valor aumentado, é necessária a promulgação de uma lei em sentido estrito, votada pelo Poder Legislativo e obedecido todo o procedimento legislativo pertinente ao tributo criado ou majorado (Piva, 2012, pág. 57).

O sentido mais plausível para este entendimento é de que o princípio detém o poder combater um possível arbitramento do Poder Público (Município), em relação ao sujeito passivo, em nosso estudo o contribuinte do ISSQN.

### **3.2.6 Princípio da praticabilidade tributária**

A praticabilidade tributária ou praticidade é um princípio constitucional com fins de simplificar a arrecadação dos tributos, a redução dos gastos pelo poder público em prol da fiscalização, diminuir os custos suportados pelo contribuinte e evitar as fraudes no recolhimento dos tributos,

Regina Helena Costa (2007, pág. 217) indica a observância do princípio da capacidade contributiva como um limite à praticabilidade, informando que a utilização das normas simplificadoras deve ser moderada, aplicadas apenas aos casos em que não seja possível a prova direta do fato, sem onerar o custo da administração.

Entende-se ainda por Silvia Helena Gomes Piva, (2012, pag. 58), de que o princípio da praticabilidade, “foi extraído diretamente do princípio constitucional de grande relevo, qual seja da supremacia do interesse público sobre o particular, em matéria tributária, a supremacia do interesse público sobre o interesse particular consiste na relação harmônica entre a adequada realização da arrecadação fiscal e o respeito às prerrogativas dos contribuintes.”

Partindo desse entendimento, nota-se no processo de arrecadação fiscal há de buscar pela eficácia, ou seja, são visados procedimentos mais céleres que permitam a efetivação do direito, com o menor gasto financeiro e maior eficiência, demonstrado neste princípio.

### **3.2.7 Princípio da territorialidade da tributação**

A territorialidade se caracteriza como princípio da vigência da legislação tributária no espaço. Isto quer dizer que tal legislação vale nos limites do território da pessoa jurídica que edita a norma, ou seja, no âmbito federal, a norma vale apenas dentro do território brasileiro, no Estado dentro do território de sua competência, no âmbito municipal, dentro do município (Carvalho, 2005, pág. 166-167).

Porém, como de praxe, para toda regra há exceção, e neste caso esta seria a extraterritorialidade, expressa no art. 102 do CTN, o que nos remete às condições para aplicação da extraterritorialidade na norma tributária. Sobre a vigência espacial da legislação

tributária nos importa saber que como regra a vigência espacial observa o princípio da territorialidade.

Excepcionalmente, admite-se a extraterritorialidade de vigência e aplicação da lei de uma pessoa política no território de outra, que em nosso estudo seja o princípio mais importante, que pode levar a entender que determinado município poderá arrecadar tributo de contribuinte com domicílio fiscal diferente do seu, ou seja, devem ser arrecadados em municípios que os serviços foram de fato executados.

Para que haja essa aplicabilidade seja-se necessário o cumprimento de alguns requisitos, que são o fato da incidência tributária e, que tal requisitos seja previsto a nosso ver em Lei Complementar, conforme já mencionado no estudo do Capítulo 2.

Seguiremos nosso estudo no Capítulo 4, com o intuito de comprovar de fato em qual território será a arrecadação do tributo (ISSQN), como também comprovar se a incidência do ISSQN será no município do domicílio fiscal ou no da prestação do serviço.

#### 4 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO MUNICÍPIO

Identifica-se neste Capítulo a competência tributária e a incidência do ISSQN no município, para que seja identificado de fato a competência para arrecadar o tributo, como também verificar o momento da incidência do Imposto Sobre Serviços. A competência tributária nada mais é do que a autonomia outorgada pela Constituição Federal aos entes municipais, dando a eles o “poder de tributar”.

No entanto, com o advento da Constituição de 1988, o significado de “poder de tributar” passa a ter novo entendimento, a ser “ação de tributar”, conforme nos ensina Silvia Helena Gomes Piva, (2012, pag. 60): “(...) não podemos mais falar em “poder de tributar” para designar a competência tributária, dado que, num Estado Democrático de Direito, usar o termo poder revela-se impróprio. Mais adequado seria dizer: ação de tributar. ”

A competência tributária no estudo é privativa ao município, possuindo como características, a indelegabilidade, a intransferibilidade, a irrenunciabilidade e a incaducabilidade, as quais entenderemos em seguida.

A indelegabilidade é algo que não se pode delegar, uma função a quem não é de direito, ou, alguém que não tem a devida competência para exercer determinada ação. O município não pode delegar sua administração a outro município. A intransferibilidade é condição impeditiva de uma transferência, o município na qualidade de detentor da competência exclusiva não poderá transferir a outro, ou seja, é intransferível a ação de tributar.

A irrenunciabilidade é o mesmo que dizer que o município não poderá de forma alguma renunciar a competência tributária imposta pelo constituinte. Não poderá o município abrir mão de todas ou de parte de sua competência.

Nesse sentido, considerando que o próprio constituinte originário quis que a norma fosse rigorosa, e não permitindo sua alteração pelo constituinte derivado, é incabível então qualquer mudança pelo município.

Incaducabilidade da competência tributária não tem prazo para ser realizada, pois trata-se de competência legislativa e não há prazo para esta ser exercida pelo município. Sendo assim, se a competência para legislar sobre qualquer assunto é incaducável, para legislar sobre direito tributário também não é diferente.

Se um dos municípios não exercer a sua faculdade para instituir ou majorar os tributos, nenhum outro ente poderá tomar o seu lugar, ou seja, todos os municípios terão a sua autonomia privativa dentro do seu território.

No entanto, é preciso ser levado em consideração que as competências tributárias não perfazem por normas em branco outorgados pela Constituição ao legislador, para que este institua tributos da forma que melhor lhe agradar. Ao contrário, essas regras de estrutura impõem limites rígidos ao seu titular, fixando, de forma abstrata, hipóteses de incidência tributária, sujeitos passivos, bases de cálculo, local da prestação do serviço, etc., enfim, os arquétipos constitucionais de cada tributo, retirando, sobremaneira, a liberdade criativa do legislador tributário municipal.

Nesse diapasão, entendemos que as competências tributárias são estabelecidas e distribuídas exclusivamente pela Constituição, de modo exaustivo, não havendo margem para o legislador estadual ou municipal criar novas competências, tampouco modificar os termos daquelas já existentes, sob pena de inconstitucionalidade. Admitir o contrário do previsto na Constituição, levaria na subversão de princípios superiores, já estudados anteriormente e, conseqüentemente a destruição do ordenamento jurídico positivo brasileiro.

Por isso, as regras de competência tributárias, são de fato privativas de quem as recebem, conforme visto, não podem ser irrenunciáveis, indelegáveis, inalteráveis e inculcáveis pelo legislador infraconstitucional.

#### **4.1 Critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo do ISSQN**

A Constituição Federal ao estabelecer que Lei Complementar determinará o rol de serviços, que serão tributados pelos municípios, traz alguns critérios essenciais, o poder exclusivo do município (material), o local da prestação (espacial), o momento da prestação do serviço (temporal), o prestador do serviço (pessoal) e a alíquota do ISSQN (quantitativo), os quais estudaremos em seguida.

O critério material nada mais é do que o poder dado os Municípios para instituir o ISSQN sobre a prestação ou circulação de serviços, como já visto, atualmente, são definidos em lei complementar nº 116/2003, no entanto, excluídos os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e os serviços de comunicação, que são tributados pelo ICMS, de competência estadual.

Deve-se levar em consideração o sentido do termo prestação de serviço em relação ao critério material do ISSQN, que nada mais é do que o ato de prestar serviço.

Nesse sentido, nos ensina Piva (2012): “Não há dúvida na doutrina e na jurisprudência, pela constância e aprofundamento da análise da expressão prestar serviços que

o conteúdo desta está ligado a uma obrigação de “fazer” instaurada entre dois sujeitos de direito: de um lado, o prestador; de outro, o tomador.”

Também em citação de Sílvia ao doutrinador Carlos Roberto Gonçalves (2006, P. 68) “...ensina que obrigação de fazer abrange o serviço humano em geral, seja material ou imaterial, a realização de obras e artefatos ou a prestação de fatos que tenham utilidade para o credor.”

No mesmo sentido, ainda traz concernente a prestação: “ A prestação consiste, assim, em atos ou serviços a serem executados pelo devedor. Pode-se afirmar, em síntese, que qualquer forma de atividade humana, lícita, possível e vantajosa ao credor, pode constituir objeto da obrigação.”

Mediante esse entendimento fica esclarecido que a obrigação de fazer nada mais é do que prestar serviços, tanto físicos ou intelectuais. A prestação de serviço não poderá caracterizar relação empregatícia, mas tão somente de uma contratação com o intuito de prestação de serviço a título oneroso, que corresponda a obrigação de fazer.

No critério espacial, considera o local no qual foi considerado a materialidade de fato da prestação de serviço, ou seja, a obrigação de fazer. Entende-se que o critério espacial são os serviços prestados nos limites geográficos do território de determinado município.

Critério temporal entende-se pelo exato momento da prestação do serviço, ocorrendo assim a incidência tributária do ISSQN. No entanto, esse exato instante da prestação do serviço contém tributações complexa, gerando de fato uma guerra fiscal entre os municípios, por ser exemplo seria os serviços prestados de forma continuada, onde foi iniciado a prestação de serviço em determinado município com conclusão em outro.

Nos ensinamentos de Sílvia Helena Gomes Piva, (2012, pag. 106), fica evidente que nos casos de prestação de serviços de forma continuada, o fato jurídico tributário que faz comprovar o momento da incidência tributária será o momento estabelecido entre o prestador do serviço e o tomador do serviço.

O critério pessoal fica evidente quanto às relações jurídicas de fato da prestação de serviço. Dessa forma, entende-se como relação jurídica na prestação de serviço, o fato de fazer algo em favor de outra, ou seja, uma determinada pessoa exerce a função de fazer algum serviço para outra, no entanto, essa relação jurídica se configura entre pessoas, nunca entre pessoas e coisas.

Uma dessas pessoas vincula no polo passivo e outra no polo ativo da prestação de serviço.

Quando se fala de relação jurídica da incidência tributária, o município fica como o detentor do imposto previsto dessa relação, ou seja, em se falando de ISSQN, o município passa a configurar o polo ativo e o prestador do serviço o polo passivo, no entanto não dispensa o tomador do serviço da responsabilidade do pagamento do tributo.

Sílvia Helena Gomes Piva, ensina que:

Nesse sentido, vislumbramos com tais comentários apenas reforçar os sujeitos que participam do vínculo obrigacional da prestação de serviços, de forma a explicitar que, embora o tomador desses serviços não interfira diretamente na relação obrigacional tributária, é um sujeito que manifesta vínculo com o ato de prestar serviços e, portanto, poderá ser eleito a compor o aspecto pessoal, por meio da atribuição de responsabilidade pelo pagamento do tributo ou em situações excepcionais trazidas pela lei complementar. (PIVA, 2012, P.110.)

Já no critério quantitativo é o critério que nos indica qual parte do montante será devida para o tributo, que se subdivide em duas partes a base de cálculo (valor do serviço) e a alíquota. Trata-se nesse caso de disposto em lei como sendo o objeto de incidência tributária, em nosso estudo a lista de serviços prevista na LC/116. Por exemplo, no caso do ISSQN, trata-se do valor da prestação do serviço.

Sequentemente, o percentual de incidência do tributo sobre a base de cálculo, como falado anteriormente, o valor do serviço. Então, a alíquota do ISSQN não é a mesma em todos os municípios do território brasileiro. As alíquotas no ISSQN previstas em LC/116 foram disciplinadas em mínimas de 2% e máxima de 5%, conforme combinação do art. 8º, II e art. 8º A, com alteração dada pela LC/157.

Permaneceu para os municípios a autonomia para legislar e instituir suas alíquotas municipais, aos serviços da lista trazida pela LC. Tendo os municípios as suas competências privativas, quanto à arrecadação ora atribuída pela constituição, não deixam de existir a sua omissão, por determinado administrador, nesse sentido saberemos em seguinte o prazo decadencial e prescricional.

#### **4.2 Prescrição e decadência da capacidade ativa de tributar**

Sabe-se que os municípios têm a competência para arrecadas os tributos privativos outorgados pela constituição, no entanto, a capacidade tributária ativa tem decadência e prescrição em 5 anos.

A decadência, prevista no art. 173 do CTN, representa a perda do direito da Fazenda Pública Federal, Estadual ou Municipal, constituir, através do lançamento, o crédito tributário, em razão do decurso do prazo de 5 anos, contado:

a) Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

b) Da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Da mesma forma a prescrição extingue o direito, pertencente ao credor, da ação de cobrança do crédito tributário, também pelo decurso do prazo de 5 anos, contado da data da sua constituição definitiva, nos moldes do art. 174 do CTN.

A contagem desse prazo prescricional se interrompe:

a) Pela citação pessoal feita ao devedor até a LC 118/2005 – DOU 09.02.2005 – a partir de 09.06.2005 a prescrição se interrompe a partir de pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

b) Pelo protesto judicial;

c) Por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

d) Por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

## 5 INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E O PODER DE ARBITRAMENTO DO MUNICÍPIO

Pelo exposto até o momento fica evidente que os municípios têm autonomia e conseqüentemente poder administrativo dentro de seu território, valendo-se do princípio da territorialidade, neste capítulo esclarece-se de fato onde o ISSQN é devido, visto as várias controvérsias que existe na doutrina e as ficções que a própria lei tributária gera, trazendo assim os conflitos entre municípios.

Por esse motivo pode-se identificar na própria Constituição em art. 156, III, o município é detentor da competência para arrecadar o ISSQN, configurando assim o princípio da territorialidade, como visto no subitem 3.2.7.

O nosso ordenamento jurídico passou por muitas alterações nos últimos anos, tanto na quantidade de serviço tributados pelos municípios, sobre a forma de competência exclusiva e concorrente, no entanto, a mais importante para o nosso estudo seria concluir qual município é o detentor do imposto, onde têm o domicílio fiscal ou onde o serviço de fato prestado.

Atualmente podemos destacar o art. 3º e 4º da Lei Complementar nº 116/2003, que veio trazendo as versões sobre o local da prestação do serviço e conseqüente incidência do imposto. O art. 3º da LC/116 determinou que “o serviço se considera prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio prestador”. De outro lado este artigo trouxe algumas, exceções.

A Lei Complementar nº 116 de todo modo não orientou no sentido de que o ISSQN será devido somente no local da prestação do serviço, levando em consideração o princípio *lex loci actus* (Lei do lugar onde se constituiu e concluiu o ato).

Na LC/116 por outro lado orienta no sentido do princípio da *lex domicilii* (lei do domicílio), ou seja, prevalece o domicílio do prestador.

No art. 4º da LC/116 o propósito é trazer o significado da expressão estabelecimento prestador: “Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.”

Pelo que consta na legislação quanto à regra para determinar o local de prestação do serviço, nada mais é do que uma ficção de legislação, uma vez que não corresponde à realidade da incidência do ISSQN nos municípios.

Determinado prestador de serviço poderá utilizar de um município para instalar-se pela alíquota mínima de 2% e prestar serviço em outro município com alíquota de 4%, onde de fato será devido o imposto de serviços? Nos ensinamentos do professor Sergio Pinto Martins, não importa onde esteja o prestador do serviço domiciliado:

Não dispõe a Lei Complementar n. 116/2003 que o local da incidência do ISS é o estabelecimento “do prestador”, mas o do “estabelecimento prestador”. O que interessa saber é qual o estabelecimento que presta os serviços com efetividade, pouco importando se ele não esteja localizado no Município onde os serviços estão sendo prestados. Não é qualquer estabelecimento do prestador que pagará o ISS, mas sim o estabelecimento que prestar efetivamente os serviços. (MARTINS, 2017, P. 157)

O domicílio prestador está ligado ao entendimento do art. 70, do Código Civil que define que “o domicílio civil da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece sua residência com ânimo definitivo”. No entanto, quando se relata em domicílio o Código diz respeito à pessoa física, valendo-se então que a pessoa jurídica não tem residência.

Entende-se que a empresa não tendo uma residência, deve-se levar em consideração o estabelecimento prestador, onde a empresa utiliza a atividade econômica organizada para a prestação de seus serviços, será responsável pelo repasse do ISSQN ao município onde prestou o serviço e não ao município onde terá o seu domicílio fiscal cadastrado no sistema de Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ.

Por esse motivo o simples significado de estabelecimento traz o entendimento de que o empresário escolhe um determinado endereço para a seu devido cadastro no CNPJ, todavia, não significa a mesma coisa de estabelecimento prestador, que a priori significa a efetivação do serviço prestado de fato. Poderá ocorrer que uma determinada empresa seja cadastra em um município, mas no oportuno faça serviço em ou município. Nesse sentido, Sergio Pinto Martins (2017, pág. 157) ensina que: “Assim, pode-se dizer que o estabelecimento-sede é onde fica o domicílio da pessoa jurídica. Se esta tem vários estabelecimentos, em locais diferentes, “cada um será considerado domicilio para os atos nele praticados” (§ 1º do art. 75 do Código Civil).”

Importante ainda explicar que pela interpretação do art. 1.142, do Código Civil, estabelecimento deve ser considerado como um agrupamento de bens materiais e imateriais, organizados para o exercício da atividade econômica da empresa, que deverá utilizar da finalidade de produção de bens e serviços para o mercado, com o objetivo final, o lucro.

Quando fala de tributo, o estabelecimento prestador é o local onde o contribuinte exerce sua atividade, com o fornecimento da prestação de serviços, ou seja, a obrigação de fazer algo a um determinado tomador de serviço. O tomador do serviço é a empresa ou pessoa

que utiliza do serviço, criando o entendimento de que a empresa ou pessoa presta o serviço (prestadora) e outra que utiliza os serviços desta empresa (tomadora), criando um vínculo entre prestadora do serviço e tomadora do serviço.

O estabelecimento prestador deve ser considerado então o local no qual o contribuinte desenvolva suas atividades de prestar serviços, que pode ser caracterizado pela forma permanente ou temporária.

Deve ser considerado o estabelecimento prestador a empresa configure como atividade econômica ou pessoa configure atividade profissional liberal ou autônoma. Não podendo, todavia, configurar como estabelecimento prestador aquelas que não preencham os requisitos de atividade econômica ou profissional.

Diversas empresas ou profissionais liberais utilizam de artifícios para enganar e conseqüentemente prejudicar o sistema tributário, um deles seriam o cadastro em determinado município com alíquota de ISS menor, com prestações de serviços em município com alíquota de ISSQN maior, pagando o tributo o de alíquota menor. Nesse caso prejudicaria o município do local onde o serviço foi de fato prestado e que o imposto é devido.

Como visto anteriormente prevalece o princípio da territorialidade e autonomia municipal para arrecadar os tributos de sua competência, nos moldes da CRFB/88 e seguindo a lista de serviços da Lei Complementar nº 116/2003.

Dessa forma, cabe explicar o entendimento de Sergio Pinto Martins, quanto a regra do estabelecimento prestador:

A regra do estabelecimento prestador prestigia a regra de o ISS ser devido onde o serviço for prestado, isto é, da territorialidade para a cobrança do tributo, desde que o estabelecimento prestador configure unidade econômica ou profissional. Exemplo é a existência no local de filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato que se caracterizem como unidade econômica ou profissional. O ISS será devido a este município. (MARTINS, 2017, P.159)

Sergio Pinto Martins, ainda cita os comentários de Roque Carraza, quanto ao estabelecimento prestador:

Se o serviço é prestado no Município “A”, nele é que deverá ser tributado pelo ISS, ainda que o estabelecimento prestador esteja sediado no Município “B”, do contrário estaríamos admitindo que a lei do Município “B” pode ser dotada de extraterritorialidade, de modo a irradiar efeitos sobre o fato ocorrido no território do município onde ela não pode ter voga. Sempre o ISS é devido no Município em cujo território a prestação de serviço se deu. Isso a despeito do que dispõe o art. 12 do Decreto-lei n. 406/68, que não se sobrepõe a nenhuma norma constitucional. (MARTINS, 2017, P.159)

Pode-se destacar que a citação de ROQUE no estudo de SERGIO, nada mudou o entendimento de estabelecimento prestador com a revogação do art. 12 do Decreto-lei n. 406/68 pela Lei Complementar nº 116.

Determina-se empresa ou profissional tenha seu domicílio fiscal em município “A” e presta serviço em município “B”, sem que haja estabelecimento prestador, o imposto será devido no município “A”, exemplo disso é a empresa responsável pela administração de dados dos municípios, que tem domicílio fiscal em Goiânia (capital) mas fornece serviços para outros municípios, sem a necessidade de sair do domicílio fiscal que ora firmou-se como seu estabelecimento prestador (Goiânia).

Mediante isto, não se pode dizer que um simples endereço poderá configura um estabelecimento prestador, sendo necessário então que o estabelecimento seja munido pela efetiva prestação de serviços. Portanto, não importa onde a empresa é cadastrada, onde o serviço é pago, e nem mesmo onde a contratação do serviço foi feita, o que importa de fato é local da prestação do serviço.

Pode-se entender que o local da administração da empresa pode ser considerado como atividade-meio, mas nem sempre como atividade-fim. Dessa forma, pode ocorrer que determinada empresa instale em local para gerir a administração, no entanto não presta serviço efetivamente, passando para suas ramificações o dever de prestar serviço, caracterizado assim a essa o estabelecimento prestador.

De outra forma foi firmado pela LC/116 20, no art. 3º as hipóteses de exceção à regra geral, no qual o ISSQN não é devido no estabelecimento prestador, ou na falta deste, no local do domicílio do prestador, mas sim de fato no local da prestação do serviço, ou seja, mesmo que o prestador do serviço não tenha estabelecimento prestador em determinado município, o imposto será devido no local da prestação do serviço.

Entretanto, o sujeito passivo da obrigação tributária poderá escolher um município com alíquota de ISSQN menor, que nesse caso caracteriza-se a elisão fiscal. Por ser, o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza e a alíquota de definição municipal.

Assim, nada proíbe um empreendedor demudar sua sede para a cidade vizinha, se ela pratica um percentual menor para esse tributo. É uma oportunidade que a ele se abre, sem que a decisão possa ser questionada, desde que seja considerada estabelecimento prestador, não uma mera mesa de escritório.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ já sinalizou no sentido de que o ISSQN é devido onde ocorre a prestação do serviço (AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.367.775 - SP (2010/0197789-0), que segue:

Trata-se de Agravo de Instrumento de decisão que inadmitiu Recurso Especial (art. 105, III, "a", da CF) interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, cuja ementa é a seguinte:  
EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ISS e multa por falta de recolhimento aprazado - Exercício de 2000 - Município de Santo André – Serviços de vigilância e

segurança privada - Competência tributária ditada pelo antigo artigo 12, alínea "a", do DL nº 406/68 – Estabelecimento prestador da embargante do território da embargada – Existência constatada pela fiscalização e aqui não refutada - Presunção da validade das certidões da dívida ativa - Lançamento de ofício - Falta de pagamento correto - Tributo devido - Legalidade dos encargos moratórios - Honorários advocatícios oriundos da sucumbência - Sentença mantida - Apelo da contribuinte improvido (fl. 654).

Nessa esteira, os seguintes julgados:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. FATO GERADOR. MUNICÍPIO COMPETENTE PARA RECOLHIMENTO DA EXAÇÃO. LOCAL ONDE OCORRE A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

1. As Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ pacificaram o entendimento de que o ISS deve ser recolhido no local da efetiva prestação de serviços, pois é nesse local que se verifica o fato gerador. (Grifo nosso)

2. Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag 763.269/MG, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17.08.2006, DJ 12.09.2006 p. 309). PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ISS. COBRANÇA. LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO.

1. "O Município competente para cobrar o ISS é o da ocorrência do fato gerador do tributo, ou seja, o local onde os serviços foram prestados".

2. Precedentes: EREsp 130.792/CE; Primeira Seção, Relator para acórdão Min. NANCY ANDRIGHI; DJ de 12/6/2000, p. 66; AgRg no AgRg no Ag 587.918/RJ; Primeira Turma, Relator Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI; DJ de 1º/7/2005, p. 373; AgRg no Ag 607.881/PE; Segunda Turma, Relator Min. FRANCIULLI NETTO; DJ de 20/6/2005, p. 209; AgRg no Ag 595.028/RJ; Primeira Turma, Relator Min. JOSÉ DELGADO; DJ de 29/11/2004, p. 239.

3. Assentado no acórdão recorrido que os serviços foram prestados em outro município, pelo que foi determinada a este a competência para tributar pelo ISSQN, não cabe ao STJ conhecer do recurso pelas alegações do agravante no sentido de que não ficou provado o lugar de prestação do serviço.

4. É que as questões que levam à nova incursão pelos elementos probatórios da causa são inapreciáveis em sede de recurso especial, consoante previsto na Súmula 7/STJ.

5. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no Ag 762.249/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19.09.2006, DJ 28.09.2006 p. 210).

Ademais, cabível também a incidência de juros moratórios sobre a multa resultante da mora no pagamento da dívida a título do imposto não recolhido.

O entendimento do STJ de que o local da prestação do serviço é onde o imposto é devido, vem para tentar sanar possíveis fraudes ou simulações para prejudicar a fiscalização dos municípios e, conseqüentemente sonegar os impostos devidos.

Dessa forma, os municípios devem utilizar do poder de fiscalização dentro de seu território, com o propósito de identificar os serviços prestados, não podendo utilizar do princípio da extraterritorialidade, ou seja, não pode fiscalizar o serviço prestado em outro município, mesmo que o prestador do serviço esteja cadastrado em seu município.

Em casos de serviços de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, considera-se ocorrido o fato gerador e o imposto devido em cada município que tenha a extensão desses serviços prestados. Pode-se então o município usando

do poder fiscalização, que a priori traz consigo o poder de polícia, poder conferido da discricionariedade da administração.

O Princípio da Discricionariedade é a opção que é dada, no âmbito do Direito, para que seja escolhida uma entre as várias hipóteses previstas pela lei e Constituição sobre determinado assunto. As decisões tomadas sob o poder discricionário devem seguir alguns critérios específicos, como a oportunidade, a conveniência, a justiça, a razoabilidade, a equidade e o interesse público.

O poder da discricionariedade é dado à Administração Pública para que esta possa agir livremente, com base nos limites da lei e em defesa da ordem pública, garantindo a autoridade do público sobre o particular. Num âmbito mais abrangente, a discricionariedade corresponde a característica daquilo que não tem restrições.

Então, se o prestador do serviço com cadastro em município “A” presta serviço em município “B”, no qual configurou o estabelecimento prestador, poderá o município “B”, caso configure sonegação de imposto, fazer o arbitramento do valor do ISSQN a essa empresa? Pelo que foi estudado nesse trabalho entendemos que sim.

O lançamento por arbitramento é uma técnica extrema, a ser aplicada quando não há outra alternativa, para que o Município tenha acesso ao tributo. Mas tem a sua razão de existir, caso contrário, bastaria o contribuinte recusar-se a entregar a documentação requerida pelo Fiscal Tributário, e o tributo devido não ser lançado por ausência do histórico documental. Dessa forma, não se falaria em arbitramento. Por certo, o contribuinte do tributo pagaria uma multa pelo descumprimento da obrigação acessória, no entanto, não pagaria o tributo por não haver o lançamento correspondente.

No art. 148 do Código Tributário Nacional, existe a possibilidade de lançamento pela forma arbitrada do tributo, corroborando assim para o entendimento de que o Município poderá assim fazer, segue:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

O fato da Administração Pública ser a detentora do poder, quanto se refere a arrecadação de tributos, não quer dizer que fará de forma desordenada e de livre procedimento. Cabe ao município seguir a Lei e os Princípios.

Deve o Município usar o poder de polícia, fazer fiscalização, caso comprovado indícios de fraude, abre-se o processo administrativo fiscal. Na ação fiscal o Município usando do poder de polícia, por meio do órgão competente, lançara o valor do imposto a partir de uma base de cálculo arbitrada, sempre que verificar que o sujeito passivo da obrigação deixar de exhibir:

Os documentos necessários para a fiscalização, sendo os documentos omissos, que não mereçam de fé os documentos apresentados; existência de atos que a Lei caracteriza como dolo, fraude ou simulação para a não declaração o ISSQN;

Não prestar o sujeito passivo da obrigação os esclarecimentos necessários quando solicitados pelo Fiscal Tributário, causando má fé contra o poder público, por inverossímeis ou falsos; existência de atividade que constitua fato gerador do imposto, sem que haja o sujeito passivo da obrigação tributária (prestador de serviço) não esteja cadastrado na atividade econômica do município;

Prática de subfaturamento ou contratação de serviços por valores abaixo do mercado; Flagrante de insuficiência de imposto pago em razão do volume dos serviços prestados no município; Serviços prestados sem determinação do preço.

Nos casos previstos anteriormente o arbitramento feito pelo fiscal competente, que deve ser fixado conforme o caso, mas com os critérios: De pagamentos de impostos efetuados pelo mesmo contribuinte ou por outros contribuintes da mesma atividade, em condições semelhantes.

Ainda peculiaridade inerente a atividade exercida, fatos ou aspectos que exteriorizam a situação econômico-financeira do sujeito passivo; preço corrente dos serviços oferecidos a época a que se referir a apuração, valores dos materiais empregados na prestação dos serviços e outras despesas, tais como, salários e encargos, aluguéis, instalações, energia, comunicações e assemelhados e a atualização de valores conhecidos para apurar base de cálculo desconhecida, podendo ser sobre todos ou parte dos elementos dela componentes.

Comprovada a aplicação arbitrada, por meio de auto de infração, será devido o ISSQN conforme a alíquota pertinente de cada serviço prestado, sobre o total do serviço prestado quando nada tiver sido arrecadado ao Município ou sobre parte do serviço prestado quando comprovada a insuficiência de valores, com o intuito de pagar menos impostos, nesse caso serão deduzidos os já pagos.

Cada Município instituirá Lei para estabelecer a forma que o processo administrativo seguirá, quanto a prazo, órgão competente para julgamento de primeira

instância e segunda instância, que normalmente é o órgão que toma a decisão final do processo administrativo.

Não satisfeito com a execução fiscal, o contribuinte da obrigação poderá impugnar o auto de infração, que será endereçado ao órgão competente para julgamento. Mantendo a ação fiscal, o contribuinte poderá ainda interpor recurso em sentido voluntário no prazo estabelecido pela Lei do Processo Administrativo Fiscal, que normalmente é de 15 a 30 dias, ao órgão de segunda instância, que tomará a decisão final a questão.

Pelo exposto, entende-se que confere a cada Município o poder discricionário de lançamento arbitrado do ISSQN, nos casos de determinado prestador de serviço com domicílio fiscal diferente e não os declara ao Município credor, em virtude da comprovação do estabelecimento prestador em seu município, caracterizado assim a obrigação de fazer e não ferindo os princípios gerais constitucionais e tributários, como em concordância com o entendimento do STJ, quando no oportuno manifestou entendimento de que o ISSQN é devido no local da prestação do serviço.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De uma forma muito sucinta objetivo desta pesquisa foi para esclarecer se o município poderá aplicar a forma arbitrada de lançamento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, quando o prestador do serviço tem domicílio fiscal diferente do local da prestação do serviço, ou seja, determinado prestador de serviço tem domicílio fiscal em Município “A” e presta o serviço em Município “B”, este poderá fazer o lançamento pela forma arbitrada? O primeiro passo foi entender a aplicação do ISSQN no ordenamento jurídico brasileiro.

Paralelamente foi exposto os princípios aplicados a competência exclusiva dos municípios, entre os gerais da Constituição, como segurança jurídica, isonomia e da legalidade, da irretroatividade das leis e, como também os princípios constitucionais tributários, os quais, rigidez do sistema tributário e republicano, federativo e da autonomia do município, anterioridade, irretroatividade da lei tributária, legalidade, praticidade tributária e da territorialidade da tributação, com o intuito de comprovar a competência exclusiva do Município para instituir tributos.

Posteriormente, passou-se a compreender a competência tributária do município, que no oportuno ficou comprovado que o Município possui a competência privativa, por meio da ação de tributar, possuidor de características como, a indelagabilidade, a intransferibilidade, a irrenunciabilidade e a inaducabilidade. Foi ainda, esclarecido quanto aos critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo do imposto, na incidência tributário no município. No subitem seguinte foi explanado sobre a decadência e prescrição do Município na ação de tributar, que firmou em 5 (cinco) anos.

Por último, foi exposto estudo sobre a incidência tributária e o poder de arbitramento do Município. Alcança do entendimento de que o Município possui em nosso ordenamento jurídico competência para instituir tributos, expresso na Constituição Federal e aqueles de serviços contidos na Lei Complementar nº 116.

Definiu-se ainda, que o município usando de poder discricionário que o detém, poderá de forma arbitrada fazer lançamento de ISSQN quando determinado prestador de serviço tiver domicílio fiscal diferente do local da prestação do serviço.

Usando do princípio da territorialidade, o serviço prestado dentro de seu território deve ser o ISSQN arrecadado a este e, não ao município onde esteja cadastrada a empresa ou pessoa. Com esse entendimento o Superior Tribunal de Justiça já pacificou entendimento de que o ISSQN é devido no local da prestação do serviço.

No entanto, a LC/116 traz algumas exceções quanto a incidência do tributo em determinado serviços, os quais serão devido ao Município da execução, não importando o local de seu domicílio fiscal.

Conclui-se finalmente que o prestador de serviço que tiver domicílio fiscal diferente do local da prestação do serviço, deve ficar ciente de que a incidência tributária deverá ser no local da prestação do serviço, desde que comprove o estabelecimento prestador neste município.

Ficando então, no caso de prestação de serviço em virtude de domicílio fiscal diferente do local da prestação do serviço, o Município fica competente para o lançamento pela forma de arbitramento do ISSQN, desde que siga o processo administrativo tributário.

Empenhar em entender o mínimo que seja sobre o processo administrativo tributário requer um grande esforço de análise, reflexão e síntese, pois é preciso ir muito além; requer o que denomina de conhecimento praxiológico. Tão mais complicado se torna quando nos colocamos enquanto objeto de suas análises, ou seja, pelo exposto, compreende, a mais conhecida como ação fiscal, poderia não ser necessária, se na oportunidade da criação das Lei Complementares não criasse tantas exceções, mantivesse o entendimento de que o ISSQN é devido no exato local da prestação do serviço, não importando onde esteja a empresa ou pessoa domiciliada.

## REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>

CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE 1934. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituição/Constituição34.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constituição34.htm)>

CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE 1937. Disponível em:  
<[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituição/Constituição37.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constituição37.htm)>

CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL DE 1946. Disponível em:  
<[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituição/Constituição46.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constituição46.htm)>

CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1967. Disponível em:  
<[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituição/Constituição67.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constituição67.htm)>

CONSTITUIÇÃO DA REPUBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituição/Constituição.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituição/Constituição.htm)>

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade da lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Malheiros, 2007.

DANTAS, Paulo Roberto de Figueiredo. **Direito processual constitucional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

FERRAZ JR., Tercio Sampaio, **Introdução ao estudo do Direito**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito civil brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2006. V. 2.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em:  
<<https://www.ibge.gov.br/geociencias/organizacao-do-territorio/estrutura-territorial/15761-areas-dos-municipios.html?=&t=o-que-e>>

LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31/07/2003. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm)>

LEI COMPLEMENTAR Nº 157, DE 29/12/2016. Disponível em:  
<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/Lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm)>

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual do ISS**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MASINA, Gustavo. ISSQN: **Regra de Competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 15. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

PIVA, Sílvia Helena Gomes. O ISSQN e **a determinação do local da incidência tributária**. São Paulo: Saraiva, 2012.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 1.367.775 – SP (2010/0197789-0). Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp>>